NC 10

Norme comptable relative aux Charges reportées

Objectifs

01. En règle générale, les charges engagées par une entreprise au cours d'un exercice sont en totalité imputées à cet exercice parce qu'elles se rattachent généralement aux revenus de ce même exercice, conformément à la convention de rattachement des charges aux produits.

02. Toutefois, certaines charges peuvent ne pas être entièrement affectables au seul résultat de l'exercice au cours duquel elles sont engagées, en raison de leur caractère général et/ou de l'impact important qu'elles peuvent avoir sur les résultats des exercices suivants. Dans ce cas, il peut être approprié de les constater à l'actif du bilan en "charges reportées", et de les imputer sur le résultat de l'exercice au cours duquel elles sont engagées et les résultats des exercices suivants.

03. L'objectif de cette norme est de préciser les critères d'identification des charges qui peuvent être reportées et de prescrire leur mode de prise en compte, de résorption et de présentation ainsi que les informations à fournir à leur sujet.

Champ d'application

04. La présente norme s'applique aux charges pouvant être portées à l'actif en frais préliminaires, ou en charges à répartir, ainsi qu'aux frais d'émission et primes de remboursement des emprunts.

La norme ne s'applique pas aux éléments devant être portés à l'actif, du fait qu'ils répondent à la définition d'immobilisation, de stocks ou de charges constatées d'avance.

Définitions

05. Pour l'application de cette norme, les termes ci-dessous ont la signification suivante :

Les frais préliminaires : sont les frais attachés à des opérations conditionnant l'existence, ou le développement de l'entreprise, engagés au moment de la création de l'entreprise, ou ultérieurement à cette création dans le cadre d'une extension, de l'ouverture d'un nouvel établissement ou d'une modification de son capital.

Les charges à répartir sont les charges engagées au cours d'un exercice, dans le cadre d'opérations spécifiques, ayant une rentabilité globale démontrée et dont la réalisation est attendue au cours des exercices ultérieurs.

L'entreprise en phase de création. Une entreprise est considérée en phase de création lorsque l'une des conditions suivantes est remplie :

> **a. les principales opérations d'exploitation planifiées n'ont pas commencé ;**
>
> **b. les principales opérations d'exploitation planifiées ont commencé, mais n'ont pas encore généré de revenus importants à caractère permanent.**

La période de pré-exploitation est la période qui sépare la création effective de l'entreprise et le moment où elle devient prête à être mise en exploitation commerciale.

La mise en exploitation commerciale d'une entreprise s'identifie au moment où cette dernière est en mesure de fournir de façon systématique le produit ou le service prévu.

Prime de remboursement des emprunts : elle correspond à la différence entre la valeur d'émission et la valeur de remboursement des emprunts.

Les frais d'émission des emprunts sont les commissions versées aux agents et établissements financiers, ainsi que les frais de publicité et d'impression de titres occasionnés par le lancement d'emprunts.

Frais préliminaires engagés en phase de création

06. Une entreprise en phase de création consacre la plupart de ses efforts à des activités telles que la planification financière, la formation du capital, la mise au point des sources d'approvisionnement, la réalisation des investissements, le recrutement et la formation du personnel, la prospection commerciale et la publicité, et le démarrage de la production.

07. Les frais préliminaires engagés par une entreprise en phase de création sont en général importants et non répétitifs et ne se rapportent pas à des productions déterminées, et l'on considère que les revenus correspondants sont obtenus au cours de plusieurs exercices et non pas uniquement au cours de l'exercice durant lequel ils sont engagés.

08. Les frais préliminaires d'une entreprise en phase de création peuvent être portés à l'actif du bilan en charges reportées dans la mesure où ils sont nécessaires à la mise en exploitation de l'entreprise et qu'il est probable que les activités futures permettront de récupérer les montants engagés.

09. Les frais de pré-exploitation sont traités comme des frais préliminaires, dans la mesure où ils sont engagés au cours de la période de pré-exploitation, et qu'ils sont nécessaires à la mise en exploitation de l'entreprise.

10. Pour déterminer le moment où l'entreprise est prête à être mise en exploitation commerciale, il convient de tenir compte des circonstances et du secteur d'activité dans lesquels elle doit être exploitée. La direction doit procéder à cette détermination en prenant en considération des facteurs, tels que les niveaux d'activité ou l'écoulement d'une période raisonnable.

11. Une entreprise peut être prête à être mise en exploitation commerciale soit avant, soit après le moment où toutes les immobilisations y afférentes sont quasi achevées et se trouvent en état d'utilisation productive. Par exemple, une entreprise peut vendre des biens fabriqués ailleurs avant que les installations soient achevées. De même, la constitution d'une équipe de vente ou la mise en place d'un système de distribution peuvent être achevées quelque temps après l'achèvement des immobilisations destinées à l'exploitation de l'entreprise.

Une entreprise peut également vendre une partie ou la totalité de sa production réalisée à titre expérimental pendant la période de pré-exploitation. Ceci ne signifie pas que l'entreprise est prête à être mise en exploitation commerciale.

12. Une entreprise est considérée comme étant prête à être mise en exploitation commerciale au moment de l'entrée effective en exploitation commerciale, ou à l'écoulement d'une période raisonnable après le moment où toutes les immobilisations y afférentes sont quasi achevées et se trouvent en état d'utilisation productive.

13. Les revenus réalisés au cours de la période de pré-exploitation, résultant notamment de la vente de la production effectuée à titre expérimental et de produits accessoires viennent en déduction des frais de pré-exploitation inscrits en charges reportées.

Frais préliminaires engagés ultérieurement à la création

14. Une entreprise peut, dans le cadre de son développement, engager des frais préliminaires tels que définis au paragraphe 05, notamment à l'ouverture d'un nouvel établissement, l'extension de ses unités de production, ou à l'occasion d'une augmentation de capital, d'une fusion, scission ou transformation.

15. Les frais préliminaires engagés ultérieurement à la création d'une entreprise peuvent être portés en charges reportées lorsque les conditions suivantes sont remplies :

> **a. les frais sont nécessaires à l'action de développement envisagée ;**
>
> **b. les frais peuvent être individualisés et se rattachent entièrement et unique-ment à l'action de développement envisagée ;**
>
> **c. il est probable que les activités futures de l'entreprise, y compris celles résultant de l'action de développement envisagée, permettront de récupérer les frais préliminaires engagés.**

16. Pour la réalisation des actions de développement, l'entreprise peut engager des frais externes et/ou des frais internes. Par exemple, la réalisation d'une étude de faisabilité d'un projet d'extension de l'entreprise, peut être réalisée par un bureau externe ou par les services techniques de l'entreprise.

D'une manière générale, les frais externes sont individualisés et se rattachent entièrement et uniquement à l'action de développement envisagée. Ils peuvent, en conséquence, être portés en charges reportées lorsque les autres conditions sont vérifiées.

Lorsque des frais internes sont engagés, il ne convient pas de les imputer en charges reportées dans la mesure où ils ne sont pas individualisés et ne se rattachent pas entièrement et uniquement à l'action de développement envisagée.

17. La détermination de la période de pré-exploitation et le traitement des frais de pré-exploitation d'un nouveau projet réalisé ultérieurement à la création de l'entreprise sont effectués conformément aux paragraphes 9 à 13 ci-dessus.

Charges à répartir

18. Certaines charges engagées par l'entreprise, notamment les frais de formation du personnel, les frais d'études d'organisation, les frais de transfert d'un établissement et les frais de publicité, sont généralement considérés comme des charges d'exploitation rapportées au résultat de l'exercice au cours duquel elles sont engagées. Lorsque celles-ci répondent à la définition des charges à répartir prévue au paragraphe 05, il peut être envisagé de les porter à l'actif du bilan dans la mesure où il est établi qu'elles ont un impact bénéfique sur les résultats futurs.

L'impact bénéfique sur les résultats futurs peut être mesuré soit en terme d'économie de coût, ou en terme d'accroissement du rendement des activités de l'entreprise.

19. Certaines charges engagées par l'entreprise, notamment de formation, d'études d'organisation, de transfert d'un établissement et de publicité peuvent être portées en charges reportées lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- elles se rapportent à des opérations spécifiques identifiées ;

- la rentabilité globale et leur impact sur les exercices ultérieurs sont démontrés.

Résorption des charges reportées

Frais préliminaires

20. Lorsque des frais préliminaires sont inscrits à l'actif du bilan en charges reportées, ils doivent être résorbés le plus rapidement possible, et en tout état de cause, sur une durée maximale de 3 ans à partir de la date d'entrée en exploitation.

21. La méthode de résorption des frais préliminaires et la date à partir de laquelle la période de résorption commence à courir sont déterminées en fonction de la nature des frais engagés et de la période effective d'entrée en exploitation. Normalement, la méthode linéaire est appropriée.

22. La résorption des frais préliminaires doit normalement commencer à être appliquée au moment de l'entrée effective en exploitation commerciale, telle que définie aux paragraphes 9 à 12. Dans la mesure où certains frais préliminaires ne sont pas directement liés à l'entrée en exploitation, par exemple les frais d'augmentation de capital, la période de résorption prend effet à compter de l'exercice de leur engagement.

23. De manière générale, on ne devrait pas s'abstenir à constater la résorption des frais préliminaires sous le prétexte que l'entreprise n'est pas encore entrée en exploitation commerciale. On ne devrait pas non plus surseoir à la résorption des frais préliminaires au motif de l'insuffisance ou de l'inexistence de bénéfices. Il est en effet, inapproprié de maintenir indéfiniment à l'actif du bilan des valeurs qui ne sont pas, en substance, des éléments d'actif. La durée maximale de résorption de 5 ans à partir de l'exercice d'engagement constitue une contrainte et peut amener l'entreprise à constater la résorption des frais préliminaires alors même que l'entrée effective en exploitation commerciale n'est pas entamée.

Charges à répartir

24. Les charges à répartir inscrites à l'actif du bilan en charges reportées doivent être résorbées selon une méthode et sur une période permettant le meilleur rattachement des charges aux produits. Toutefois, cette période ne pourrait excéder 3 ans à partir de l'exercice de leur constatation.

25. L'inscription des charges à répartir à l'actif du bilan suppose que l'entreprise a établi qu'elles ont un impact bénéfique sur les résultats des exercices ultérieurs, conformément au paragraphe 19.

Il est donc approprié que la période et la méthode de leur résorption soient déterminées en fonction de la période durant laquelle et de la courbe suivant laquelle l'entreprise prévoit de réaliser les avantages que lui procureront ces charges.

26. Normalement, la résorption des charges à répartir selon la méthode d'amortissement variable est appropriée. A défaut, la méthode linéaire doit être appliquée. En tout état de cause, le plan de résorption des charges à répartir doit être indiqué dans l'étude qui a justifié leur inscription à l'actif en charges reportées. Il est très peu probable que la période de réalisation des avantages puisse être supérieure à 3 ans.

27. La résorption des charges à répartir doit normalement commencer à courir dès le moment à partir duquel l'entreprise prévoit de réaliser les avantages que lui procureront les charges reportées.

Frais d'émission et primes de remboursement des emprunts

28. Les frais d'émission et primes de remboursement des emprunts sont amortis systématiquement sur la durée de l'emprunt, au prorata des intérêts courus.

29. Les frais d'émission et primes de remboursement des emprunts constituent fondamentalement des charges financières. Leur amortissement devrait permettre d'imputer à chaque exercice la quote-part de charges financières qui le concernent. La constatation des amortissements au prorata des intérêts courus est appropriée, dans la mesure où elle aboutit à imputer à chaque exercice une charge financière correspondant à la partie non remboursée de l'emprunt.

Informations à fournir

30. Les informations suivantes doivent apparaître distinctement dans les états financiers :

- **la valeur brute des charges reportées, le montant cumulé des résorptions et leur valeur nette à la date de clôture de l'exercice ;**
- **le montant des résorptions des charges reportées au titre de l'exercice ;**
- **les méthodes de résorption utilisées et, le cas échéant, les taux correspondants.**

31. La dotation de l'exercice aux amortissements des frais d'émission et de remboursement des emprunts doit figurer parmi les charges financières de l'exercice.

32. Lorsque des frais de pré-exploitation sont comptabilisés au cours d'un exercice, les notes aux états financiers doivent inclure une description de la nature des activités dans lesquelles l'entreprise est engagée, ainsi que la date d'entrée en exploitation commerciale effective ou prévue.

33. Lorsque l'entreprise est en phase de création, tous les états inclus dans les états financiers doivent mentionner ce fait.

34. Lorsque des charges à répartir sont comptabilisées au cours d'un exercice, les notes aux états financiers doivent inclure une description des activités dans lesquelles l'entreprise est engagée, et les avantages futurs que l'entreprise prévoit de réaliser.

Date d'application

35. La présente norme comptable est applicable aux états financiers relatifs aux exercices ouverts à partir du 1er Janvier 1997.